

## JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

29 päivänä heinäkuuta 2010<sup>1</sup>

1. Pääasiassa on kysymys ihmisten kudosteknologian alaan kuuluvan tekniikan, jossa soluja irrotetaan potilaasta otetusta rustoaineksesta, lisätään laboratoriossa ja valmistetaan (tuomalla ne osittain kollageenikalvolle) potilaaseen uudelleen implantoimista varten, arvonlisäverokohtelusta.

**Asiaa koskeva unionin arvonlisäverolainsäädäntö**

3. Pääasiassa on kysymys palveluista, jotka suoritettiin vuonna 2002, joten asiassa sovelletaan unionin lainsäädännön osalta kuudetta arvonlisäverodirektiiviä.<sup>2</sup>

4. Tämän direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, suorittajan kotipaikka tai pysyvää asuinpaikkaa.<sup>3</sup>

2. Saksan Bundesfinanzhof tiedustele, onko laboratoriopalveluita pidettävä Euroopan unionin arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettuina "irtaimen aineelliseen omaisuuteen kohdistuvina työsuorituksina" (jos näin on, tämä vaikuttaa niiden verotukselliseen liittymäkohtaan silloin, kun asiakas ja palvelun suorittaja ovat eri jäsenvaltioissa) vai onko ne katsottava "lääketieteellisen hoidon antamiseksi henkilölle" (jolloin ne on vapautettava arvonlisäverosta).

5. Direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaan sellaisten palvelujen suorituspaikka, jotka koskevat muun muassa "irtaimen aineelliseen omaisuuteen liittyvää

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on korvattuna 1.1.2007 alkaen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), jossa on samat säännökset uudelleen laaditussa rakenteessa ja sanamuodossa.

3 – Ks. direktiivin 2006/112 45 artikla.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

työtä” on kuitenkin ”paikka, jossa nämä suoritukset tosiasiallisesti tehdään”.<sup>4</sup>

6. Direktiivin 28 b artiklan F kohdassa säädetään kuitenkin seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa säädetään, palvelujen suorituspaikan katsotaan olevan sellaisen irtaimen aineelliseen omaisuuteen liittyvän asiantuntija-arvion tai työsuorituksen osalta, joka tarjotaan asiakkaalle, joka on rekisteröity arvonlisäverovelvollisena muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa näiden palvelujen suoritus tosiasiaassa tapahtuu, siinä jäsenvaltiossa, joka on antanut vastaanottajalle sen arvonlisäveronumeron, jota käyttäen palvelu annettiin tälle.

Tämä poikkeus ei koske tapauksia, joissa tavaroita ei lähetetä tai kuljeteta pois siitä jäsenvaltiosta, jossa palvelut tosiasiaassa suoritetaan.”<sup>5</sup>

4 – Ks. direktiivin 2006/112 52 artiklan c kohta.

5 – Ks. direktiivin 2006/112 55 artikla. Direktiivin 28 b artiklan F kohta annettiin direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi – tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 10.4.1995 annettulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18), jonka johdanto-osan kymmenennessä perustelukappaleessa todetaan, että tarkoituksena on helpottaa irtaimen tavaraan liittyvien palvelujen yhteisön sisäistä vaihtoa.

7. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa luetellaan ”tietyille yleishyödyllisille toiminnoille” arvonlisäverosta myönnettävät vapautukset. Siinä säädetään erityisesti seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

- b) julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaanlaisten laitosten harjoittama sairaanhoito, lääkärihoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet;
- c) lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä;

– – ” 6

6 – Ks. direktiivin 2006/112 131 artikla ja 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohta.

**Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset**

8. Bundesfinanzhof toteaa, että Verigen Transplantation Service International AG (jäljempänä Verigen) on Saksaan sijoittautunut bioteknologian alan yritys, joka toimii kudosteknologian alalla. Sen toimialana on ihmiskudokseen, erityisesti rustoon, liittyvien sairauksien diagnosointiin ja hoitoon liittyvän teknologian tutkiminen, kehitys, valmistus ja markkinointi. Asiassa on kysymys Verigenin liiketoimista, jotka liittyvät autologisten kondrosyyttien (potilaan oman kehon nivelrustosolujen) lisäämiseen tapauksissa, joissa palvelujen vastaanottajat (lääkärit tai klinikat) ovat sijoittautuneet muihin jäsenvaltioihin ja Verigen on ilmoittanut laskuisaan niiden arvonlisäveronumeron.

9. Hoitava lääkäri tai klinikka lähettää Verigenille rustoainesta ("Biopsat"), joka on otettu potilaalta. Verigen käsittelee kudosta siten, että kondrosyytit ovat irrotettavissa. Ne valmistetaan niiden omassa veriseerumissa inkubaattorissa – yleensä kolmen neljän viikon kuluessa – viljelemällä. Viljelyn tuloksena saatavia soluja voidaan tuoda kollageenikalvolle, jolloin syntyy "rustolaastari". Solut

lähetetään näissä molemmissa tapauksissa hoitavalle lääkärille tai klinikalle implantoitavaksi uudelleen.

10. Verigen käsitteli näitä palveluja verottomina, kun ne suoritettiin toisissa jäsenvaltioissa oleville vastaanottajille. Veroviranomainen kuitenkin katsoi, että ne olivat verollisia, ja vahvisti veron kyseiseltä vuodelta.

11. Verigen esitti oikeudenkäynnissä, ettei rustosolujen lisääminen ollut lääketieteellisen hoidon antamista. Kyseessä oli pikemminkin "rutiininomainen laboratoriopalvelu", jota hoitivat biotekniikan tai lääketieteelliset assistentit. Farmaseutti ja ulkopuolinen apteekkari suorittivat välttämättömät laatutarkastukset.

12. Finanzgericht hyväksyi Verigenin valituksen ensimmäisessä oikeusasteessa. Solujen lisääminen oli sen mielestä palvelu, jota oli pidettävä "irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvänä työsuorituksena". Myös kudoksensiirtoa varten otetuista elimistä tulee irtainta omaisuutta, kun ne poistetaan

ihmiskehosta. Sillä, käytetäänkö irrotettua ruumiinosaa myöhemmin omaan vai vieraseen kehoon tapahtuvaan siirtoon, ei ole merkitystä käsitteen ”irtain aineellinen omaisuus” soveltamisalaan kuulumisen osalta. Verigenin toimittamien laskujen mukaan muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneet asiakkaat olivat käyttäneet niille annettuja oman jäsenvaltionsa arvonlisäveronumeroita. Tästä syystä liiketoimia ei verotettu Saksassa.

13. Veroviranomainen perusteli Revision-valitustaan sillä, että soluista ei tule irtainta omaisuutta sillä, että ne irrotetaan lyhyeksi aikaa ihmiskehosta, eikä solujen lisäämisessä ole myöskään kyse ”työsuorituksesta”. Kyseessä ei ole myöskään toisessa jäsenvaltiossa annetun arvonlisäveronumeron ”käyttäminen” – se edellyttäisi nimenomaista sopimusta ennen palvelun suorittamista.

14. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo, että lisättyjen rustosolujen luovuttaminen hoitavalle lääkärille tai klinikalle ei merkitse tavaran luovutusta vaan että solujen lisääminen on palvelu, koska Verigen ei voi omistajan tavoin määrätä vapaasti rustoaineksesta vaan se on velvollinen lähettämään solut takaisin lisäämisen jälkeen. Solujen lisääminen ei ole Saksassa verollista, jos tämä palvelu suoritetaan toisessa jäsenvaltiossa. Tilanne on tällainen kuitenkin vain silloin, jos kuudennen direktiivin 28 b artiklan F kohtaa on tulkittava siten, että Verigenin tarjoamat palvelut kuuluvat sen soveltamisalaan.

Jos 28 b artiklan F kohtaa ei ole tulkittava tällä tavalla, kyseisiä liiketoimia on verotettava Saksassa, ellei niitä ole pidettävä 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettuna lääketieteellisen hoidon antamisena henkilölle.

15. Bundesfinanzhof pyytää unionin tuomioistuimelta ratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

”1) Onko [kuudennen arvonlisäverodirektiivin] 28 b artiklan F kohdan ensimmäistä alakohtaa tulkittava siten, että

- a) ihmiseltä otettava rustokudos – – joka luovutetaan elinkeinonharjoittajalle solujen viljelyä varten ja palautetaan implanttina asianomaiselle potilaalle, on kyseisessä säännöksessä tarkoitettua ’irtainta aineellista omaisuutta’;
- b) nivelrustosolujen irrottaminen rustokudoksesta ja siihen liittyvä solujen viljely merkitsevät kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyviä ’työsuorituksia’;
- c) palvelu on suoritettu sen vastaanottajalle tämän ’arvonlisäveronumeroa käyttäen’ jo silloin, kun numero on ilmoitettu palvelun suorittajan

laskussa mutta sen käyttämisestä ei ole tehty nimenomaista kirjallista sopimusta?

## Asian arviointi

- 2) Mikäli edellä esitettyihin kysymyksiin vastataan kieltävästi: Onko [kuudennen arvonlisäverodirektiivin] 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa tulkittava siten, että nivelrustosolujen irrottaminen ihmiskehosta otetusta rustokudoksesta ja siihen liittyvä solujen viljely merkitsevät 'lääketieteellisen hoidon antamista henkilölle', jos solujen lisäämisellä saadut solut implantoidaan uudelleen luovuttajaan?"

17. Vaikka kansallinen tuomioistuin esittää toisen kysymyksensä vain siinä tapauksessa, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, kysymysten järjestystä voidaan helposti muuttaa. Jos kysymyksessä olevaa palvelua on pidettävä, kuten komissio katsoo, 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettuna lääketieteellisen hoidon antamisena henkilölle, liiketoimet on vapautettava verosta siitä riippumatta, missä ne katsotaan suoritetuiksi. Tarkastelen näin ollen ensiksi toista kysymystä.

### *Toinen kysymys*

16. Espanjan ja Saksan hallitukset sekä komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. Suullista käsittelyä ei ole pyydetty, eikä sitä ole järjestetty. Unionin tuomioistuin päätti lykätä tämän ratkaisuehdotuksen antamista toiseen ennakkoratkaisukysymykseen liittyvissä asioissa CopyGene<sup>7</sup> ja Future Health Technologies<sup>8</sup> annettavien ratkaisujen huomioon ottamiseksi. Tuomiot annettiin näissä asioissa 10.6.2010.

18. Lääkärinhoidon käsitettä tai lääketieteellisen hoidon antamista henkilölle koskevaa käsitettä on käsitelty aivan äskettäin oikeuskäytännössä asioissa CopyGene ja Future Health Technologies annetuissa tuomioissa<sup>9</sup> ja se voidaan esittää lyhyesti seuraavalla tavalla.

7 – Asia C-262/08, Kok., s. I-5053.

8 – Asia C-86/09, Kok., s. I-5215.

9 – Mainittu edellä alaviitteissä 7 ja 8. Ks. erityisesti asia CopyGene, tuomion 24–30 kohta ja asia Future Health Technologies, tuomion 28–30, 36, 37 ja 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen. Ks. myös asiassa CopyGene antamani ratkaisuehdotuksen 30 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

19. Kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitetut vapautukset ovat unionin oikeuteen perustuvia itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa. Niidentarkoituksena ei ole vapauttaa arvonlisäverosta kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja, vaan ainoastaan ne, jotka on lueteltu ja kuvattu yksityiskohtaisesti. Käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus yleisperiaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen toteuttamasta vastikkeellisesta palvelusuorituksesta. Ilmaisujen tulkinnan on kuitenkin sovellettava yhteen vapautuksille asetettujen tavoitteiden kanssa, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraaliuden periaatetta. Suppean tulkinnan sääntö ei näin ollen tarkoita sitä, että vapautusten määrittelyssä käytettyä sanamuotoa pitäisi tulkita niin, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa.

20. Lääketieteellisten hoitojen osalta 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetaan sairaalassa annettavaa hoitoa, kun taas kyseisen alakohdan c alakohdassa tarkoitetaan lääketieteellistä hoitoa, jota annetaan muualla kuin sairaaloissa eli palvelun tarjoajan yksityisvastaanotolla, potilaan luona tai jossain muussa paikassa. Näin ollen 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdan, joiden soveltamisalat ovat erilliset, tavoitteena on säännellä tyhjentävästi niiden verovapautusten järjestelmää, joita sovelletaan lääketieteelliseen hoitoon käsitteen suppeassa merkityksessä.

21. Tästä seuraa, että sekä 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan käsitteellä ”lääkärinhoito” että kyseisen alakohdan c alakohdan käsitteellä ”lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle” tarkoitetaan palveluja, joilla pyritään diagnosoimaan, hoitamaan ja mahdollisuuksien mukaan parantamaan sairauksia tai terveydellisiä poikkeavuuksia. Kummallakin palvelulla täytyy toki olla terapeuttinen tarkoitus, mutta tästä ei silti välttämättä seuraa, että hoidon terapeuttista tarkoitusta olisi tulkittava erityisen suppeasti. Molempien vapautusten tarkoituksena on lisäksi terveydenhoidon kustannusten alentaminen.

22. Nyt esillä olevassa asiassa sekä komissio että Saksan hallitus katsovat, että kyseisellä palvelulla on terapeuttinen tarkoitus. Espanjan hallitus on eri mieltä yksinomaan sillä perusteella, että kysymys on vain rutiinimaisista kudosteknologian alaan kuuluvista laboratoriotutkimuksista. Olen samaa mieltä komission ja Saksan hallituksen kanssa.

23. Asiassa ei ole riitautettu eikä voida kyseenalaistaa sitä, että kyseisellä prosessilla – autologisten kondrosyyttien irrottamisella, lisäämisellä ja uudelleen implantoimisella – on kaiken kaikkiaan terapeuttinen tarkoitus. Verigenin tarjoamat erityiset palvelut

muodostavat tosin ainoastaan osan tästä prosessista. Ne ovat kuitenkin välttämätön, olennainen ja erottamaton osa prosessia, jonka muita vaiheita ei kannata suorittaa erikseen.

24. Kyseiset palvelut ovat näin ollen sellaisia, että ne kuuluvat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettua käsitteen ”lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle” soveltamisalaan. Ei ole myöskään mitään syytä sulkea näitä palveluja pois vapautuksen piiristä sillä perusteella, että niitä suorittavalla laboratorion henkilökunnalla ei ole lääkärin loppu-tutkintoa. Kuten komissio huomauttaa, ei ole välttämätöntä, että terapeuttinen hoito on kaikilta osin lääkärin antamaa.<sup>10</sup> Unionin tuomioistuin on nimenomaisesti todennut, että yleislääkärin määräämät lääketieteelliset tutkimukset, jotka on tehty ulkopuolisessa yksityislaboratoriossa, voivat kuulua lääkärinhoidon käsitteen tai lääketieteellisen hoidon antamista henkilölle koskevan käsitteen ala-  
alaan, vaikka ne voidaan suorittaa ennen kuin tarve tietyn hoidon antamiselle on todettu.<sup>11</sup>

10 – Ks. asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002 (Kok., s. I-6833, erityisesti 41 kohta).

11 – Ks. asia C-106/05, L.u.P, tuomio 8.6.2006 (Kok., s. I-5123, erityisesti 39 kohta).

25. Kuten Saksan hallitus lisäksi toteaa, hoidon luokitteluun lääketieteelliseksi tai lääketieteellisen hoidon antamiseksi henkilölle ei tarvitse riippua (kuten kansallisen tuomioistuimen kysymyksen sanamuodon perusteella voisi päätellä) lisättyjen solujen uudele-  
leen implantoimisesta potilaaseen, jolta ne on alun perin irrotettu. Ihmisveren ja -elinten siirrot ihmiskehosta toiseen ovat selvästi lääketieteellisen hoidon antamista henkilölle.<sup>12</sup>

26. Saksan hallitus katsoo myös – esittämättä tosin mitään selkeää päätelmää –, että olisi vastoin verotuksen neutraaliuden periaatetta (kilpailun vääristymisen välttämisen osalta)<sup>13</sup> luokitella kyseiset palvelut lääketieteellisen hoidon antamiseksi henkilölle siltä osin kuin tuloksena syntyvä ”rustolaastari” on toiminnaltaan verrattavissa farmaseuttisiin tuotteisiin, joita ei ole vapautettu arvonlisäverosta, vaan joihin voidaan ainoastaan soveltaa alennettua verokantaa.<sup>14</sup>

12 – Ks. analogisesti em. asia CopyGene, tuomion 51 kohta ja ratkaisuehdotuksen 46 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

13 – On huomattava (vaikka sillä ei olekaan suoraa merkitystä tässä tarkastelussa), että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat asettaa muun muassa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettua vapautuksen myöntämiseksi muille yhteisöille kuin julkisoikeudellisille laitoksille tiettyjä ehtoja, kuten erityisesti (neljäs luettelukohta) sen, että vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen.

14 – Kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmas luettelukohta luettuna yhdessä liitteessä H olevan 3 kohdan kanssa (direktiivin 2006/112 98 artiklan 1 ja 2 kohta ja liitteessä III oleva 3 kohta).

27. En ole tästä vakuuttunut.

28. Palvelun luokittelu lääkärihoidoksi tai lääketieteellisen hoidon antamiseksi henkilölle ei voi riippua vaihtoehtoisen lääkkeen olemassaolosta. Joillekin hoitomuodoille on jo vaihtoehtoisia lääkkeitä, kun taas toisille ei sellaisia vielä ole, mutta tulevaisuudessa todennäköisesti on, joten nämä kaksi ryhmää kehittyvät jatkuvasti. Monenlaiset tavarat ja palvelut voidaan korvata toisilla, eri arvonlisäveroryhmään kuuluvilla tavaroilla ja palveluilla tietyissä tilanteissa. Kuitenkin (rajoittamatta jäsenvaltion oikeutta asettaa kuudennessa direktiivissä annetun harkintavallan puitteissa tietyille vapautuksille ehtoja, joilla pyritään välttämään kilpailun vääristymistä – mistä nyt esillä olevassa asiassa ei ole viitteitä) se, voidaanko palvelua pitää lääkärihoitona tai lääketieteellisen hoidon antamisena henkilölle, voi riippua ainoastaan palvelun omasta eikä sillä olevien vaihtoehtojen luonteesta.

29. Huomauttaisin lisäksi, ettei ole lainkaan selvää, onko vapautetun palvelun (jonka myynnistä ei kanneta veroa mutta jonka hinnan osatekijöiden ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ei voida vähentää) katsottava saavan kilpailuetua vai kärsivän kilpailuhaittaa verrattuna tuotteeseen, jonka myynnistä kannetaan alennetun verokannan mukaista arvonlisäveroa mutta jonka ostoihin sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää.

30. Katson näin ollen, että kuvatus kaltaiset palvelut kuuluvat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa tarkoitettua lääkärihoidon käsitteen tai lääketieteellisen hoidon antamista henkilölle koskevan käsitteen soveltamisalaan ja että ne on näin ollen vapautettava arvonlisäverosta kyseisen artiklan A kohdan 1 alakohdan b tai c alakohdan nojalla. Ei ole tarpeen määrittellä näiden palvelujen suorituspaikkaa, koska ne kuuluvat vapautuksen soveltamisalaan riippumatta siitä, missä ne suoritetaan.

*Ensimmäinen kysymys*

31. Kun otetaan huomioon kansallisen tuomioistuimen toiseen kysymykseen ehdottamani vastaus, ensimmäiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata. Esitän kuitenkin seuraavat lyhyet huomautukset siltä varalta, että unionin tuomioistuin päättäisi vastata tähän kysymykseen.



32. Kysymyksen ensimmäinen osa koskee sitä, onko kyseinen ihmiseltä otettava rustoaines ("Biopsat") kuudennen direktiivin 28 b artiklan F kohdassa tarkoitettua "irtainta aineellista omaisuutta". Kaikki huomautuksia esittäneet tahot ovat sitä mieltä, että näin on, ja yhdyt tähän näkemykseen.

33. Rustosoluja on kiistatta pidettävä sekä irtaimina (kuten Saksan hallitus huomauttaa, asia on noussut esille vain siitä syystä, että ne lähetetään jäsenvaltiosta toiseen) että aineellisina. Vaikka ihmissolut eivät olekaan kaikkien tavallisinta "omaisuutta" tai "tavaroita",<sup>15</sup> on kuitenkin selvää, että ne voivat helposti kuulua tähän ryhmään.<sup>16</sup>

34. Kysymyksen toinen osa koskee sitä, merkitsevätkö Verigenin suorittamat prosessit kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja näihin soluihin liittyviä "työsuorituksia". Huomautuksia esittäneet tahot ovat jälleen sitä mieltä, että näin on, ja (jos toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi) yhdyt jälleen tähän näkemykseen.

15 – Ilmaisuja "tavarat" ja "omaisuus" käytetään kuudennen direktiivin englanninkielisen version eri säännöksissä nähtävästi erotuksesta, kun taas muissa kieliversioissa käytetään yhtä ilmaisuja.

16 – Makaaberina, traagisena ja ristiriitaisena esimerkkinä voidaan esittää HeLa cells -tapaus, jossa soluja otettiin alun perin Yhdysvalloissa vuonna 1951 kuolleen naisen ruumiista ja lisättiin sittemmin "kuolematomaksi solulinjaksi", joka painoi moninkertaisesti hänen elinpainonsa verran ja jota käytettiin lääketieteellisissä tutkimuksissa eri puolilla maailmaa (ks. Skloot, R., *The Immortal Life of Henrietta Lacks*, Crown, New York, 2010).

35. Asiassa Linthorst, Pouwels ja Scheren annetussa tuomiossa<sup>17</sup> yhteisöjen tuomioistuin totesi, että ilmaisulla "irtaimen aineelliseen omaisuuteen liittyvä työ" tarkoitetaan sanojen yleisessä merkityksessä ainoastaan irtaimen aineelliseen omaisuuteen kohdistuvaa fyysistä toimintaa, joka ei yleensä ole tieteellistä tai älyllistä, eikä eläinlääkärin pääasiallisia tehtäviä, joihin kuuluu lähinnä eläinten hoitaminen tieteellisten sääntöjen mukaisesti – vaikka nämä tehtävät saattavat edellyttää eläimen fyysistä käsittelyä, tämän perusteella ei kuitenkaan vielä voida katsoa, että niitä voitaisiin pitää työnä.

36. Kansallisen tuomioistuimen on arvioitava, onko Verigenin suorittamia prosesseja pidettävä tällä tavalla "tieteellisinä" tai "älyllisinä". Nähdäkseni unionin tuomioistuin on pyrkinyt tältä osin erottamaan yleisesti hyväksytyyn tieteelliseen tietoon tai taitojen pelkän rutiinomaisen soveltamisen ja tällaiseen tietoon tai taitoihin perustuvan innovatiivisen toiminnan esimerkiksi tietojen tulkittamisessa ja menettelyjen mukauttamisessa. Ennakoratkaisupyynnön perusteella kyseiset palvelut kuuluvat ensimmäiseen ryhmään.

17 – Asia C-167/95, tuomio 6.3.1997 (Kok., s. I-1195, 15 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

37. Kysymyksen kolmas osa koskee pääasiallisesti sitä, tarkoitetaanko kuudennen direktiivin 28 b artiklan F kohdan ilmaisulla ”asiakkaalle, joka on rekisteröity arvonlisäverovelvollisena” kaikkia niitä, joiden arvonlisäveronumero ilmoitetaan laskussa, vai ainoastaan niitä, jotka ovat tehneet kirjallisen sopimuksen tämän numeron käyttämisestä laskussa. Tältä osin Saksan hallitus ja komissio ovat eri mieltä (Espanjan hallitus ei ole ilmoittanut kantaansa).

se suoritetaan, jolloin asiakas on velvollinen maksamaan ostoihin sisältyvän (vähennyskelpoisen) veron omassa jäsenvaltiossaan – järjestelmää on yksinkertaistettu siitä, jota kahdeksannen direktiivin<sup>18</sup> mukaan muutoin olisi sovellettu. Sitä sovelletaan aina, kun asiakas ilmoittaa palvelun suorittajalle (esim. tilausasiakirjassa), että hänellä on arvonlisäveronumero omassa jäsenvaltiossaan. Muita edellytyksiä ei ole asetettu. Jos järjestelmän soveltaminen riippuisi osapuolten välisestä sopimuksesta, suorituspaikka ei olisi enää direktiivissä 95/7 tarkoitettulla tavalla yhdenmukainen.<sup>19</sup>

38. Saksan hallitus väittää pääasiallisesti, että viittauksella arvonlisäveronumeroon, ”jota käyttäen” palvelu suoritettiin asiakkaalle, edellytetään hiljaista tai nimenomaista kahdenvälistä sopimusta siitä, että verotukseen sovelletaan 28 b artiklan F kohdan järjestelyä. Tällöin oikeusvarmuus voitaisiin sen mielestä taata toisin kuin silloin, kun suorittaja yksipuolisesti ilmoittaa (tai jättää ilmoittamatta) asiakkaan arvonlisäveronumeron, jolloin asiakas ei voi tietää ennen laskun saamista, kuka on velvollinen suorittamaan veron.

40. Yhdyn tältä osin komission näkemykseen.

39. Komissio huomauttaa, että 28 b artiklan F kohdan järjestelmässä palvelu vapautetaan arvonlisäverosta siinä jäsenvaltiossa, jossa

18 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaisamisesta – maan alueelle sijoittumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveropalautusta koskevat yksityiskohdalliset säännöt – 6.12.1979 annettu kahdeksas neuvoston direktiivi 79/1072/ETY (EYVL L 331, s. 11).

19 – Ks. edellä alaviite 5.

## Ratkaisuehdotus

41. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että nivelrustosolujen irrottaminen ihmiskehosta otetusta rustoaineksesta ("Biopsat") ja siihen liittyvä solujen lisääminen, jonka tarkoituksena on niiden implantoiminen uudelleen terapeuttisessa tarkoituksessa, merkitsevät "lääketieteellisen hoidon antamista henkilölle" riippumatta siitä, onko solujen lisäämisellä saadut solut tarkoitus implantoida uudelleen luovuttajaan vai toiseen henkilöön.